

A. I. N° - 232299.0031/19-6
AUTUADO - JOSÉ NILTON XAVIER DE OLIVEIRA
AUTUANTE - JEANNETTE OLIVEIRA SANTOS SOARES
ORIGEM - DAT NORTE - INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 06.12.2023

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N°. 0313-06/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. a) CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A constatação de existência de saldo credor da conta Caixa indica ter o sujeito passivo efetuado pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. O sujeito passivo não conseguiu elidir a presunção legal. Infração mantida. De ofício, retificado o percentual da multa sugerida na autuação para 75%. b) SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS NORMALMENTE INFORMADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. Para efeito de base de cálculo na apuração do imposto devem ser arroladas as receitas originárias da comercialização de produtos tributados, e não as aquisições de mercadorias realizadas, diante da sistemática do Simples Nacional. Método inadequado para apuração das omissões. Insegurança quanto a infração e a base de cálculo utilizada. Infração nula. Não acolhidas as demais questões preliminares. Capacidade legal da autuante. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 30 de setembro de 2019 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 197.039,98, além de multas de 75% e 150%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **17.03.07.** Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, presumida pela constatação de saldo credor de caixa – com dolo, nos meses de fevereiro a dezembro de 2014, janeiro a novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a março, setembro a dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, junho a agosto de 2018, no montante de R\$ 74.291,95, multa de 150%.

Infração 02. **17.05.01.** Deixou de recolher ICMS em razão de considerar receita tributável como não tributável (imunidade, isenção ou valor fixo), em abril, maio, julho e agosto de 2014, fevereiro a dezembro de 2015, janeiro a junho, outubro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018, no total de R\$ 122.748,03, multa de 75%.

Tempestivamente, o autuado, por seus advogados devidamente constituídos através do instrumento de fl. 89, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 78 a 87, onde, de início, requer que com fulcro no artigo 272, § 5º, do CPC, sob pena de nulidade, todas as

intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos seus patronos, no endereço indicado.

Como preliminar, pede a nulidade da autuação, por conta da aplicação de roteiro inadequado (infração 01) e por se utilizar de dados decorrentes da auditoria da primeira infração (infração 02). No tocante à infração 01, ressalta que a metodologia utilizada pela autuante para elaboração do “Demonstrativo do Saldo Credor de Caixa” se apresenta equivocada por se utilizar de procedimento dissociado da técnica.

Destaca ter sido o lançamento de ofício realizado exclusivamente baseado em movimentações da “Conta Caixa”, quando tecnicamente correto seria desenvolver o roteiro de auditoria não somente nessa conta, mas sim, em todas as contas contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa, no caso, Caixa e Bancos, assim como as repercussões financeiras das vendas e compras de mercadorias, à vista, ou a prazo, para se poder afirmar com segurança o saldo de Caixa do autuado no período, o que não foi feito pela Fiscalização.

Indica que a auditoria das contas do ativo tem por objetivo a verificação da regularidade dos lançamentos e documentos que dão suporte à escrita contábil, compreendendo o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente, com o propósito de esconder a sua verdadeira origem.

Cita que dentre essas auditorias se encontra aquela específica de Caixa, que deve obedecer aos procedimentos previstos em roteiro de fiscalização próprio, a exemplo do exame da documentação correspondente aos lançamentos de débitos e créditos da Conta Caixa, por amostragem ou em sua totalidade, a fim de detectar possíveis fraudes, quer de ordem documental, quer de ordem financeira, verificação das datas efetivas dos fatos contábeis e das datas dos respectivos registros, exame do comportamento do saldo da conta Caixa, em função das contas duplicatas a receber e duplicatas a pagar (ou equivalentes), elaboração do demonstrativo dos exames efetuados, refletindo os saldos inicial e final, recebimentos e pagamentos contabilizados, bem como as irregularidades porventura existentes, que podem manifestar-se através de “saldo credor de Caixa”, suprimentos de caixa, lançamento intempestivo, pagamentos não contabilizados, etc. Analisando os documentos anexados ao Auto de Infração, constata que a autuante na infração 02 se utilizou de dados obtidos através do roteiro de auditoria da infração 01, restando o lançamento eivado de vício insanável.

Transcrevendo o artigo 2º do RPAF/99, aduz ser a intenção do legislador assegurar aos contribuintes um tratamento justo, igualitário e digno diante do contencioso fiscal, não havendo como olvidar os direitos e garantias fundamentais assegurados na Carta Magna. Tece, a seguir, uma série de considerações sobre as garantias do contribuinte, invocando, inclusive, o artigo 112 do CTN, para arrematar não ter a autoridade fiscal qualquer faculdade ou direito subjetivo para agir, ou ter qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, destacando trecho doutrinário.

Diante do exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou fiscalizar o seu correto pagamento está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal, não podendo prosperar, pois, as imputações, por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas. Frisa mais uma vez, que na infração 01, a metodologia utilizada se apresenta equivocada, por se utilizar de um procedimento dissociado da técnica.

Reprisa ter sido o lançamento realizado unicamente com base na movimentação da conta Caixa, quando tecnicamente correto seria desenvolver roteiro de auditoria não somente nesta conta, mas sim, em todas as contas contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa, no

caso, Caixa e Bancos, assim como as repercuções financeiras das operações de compra e venda de mercadorias, à vista ou a prazo, para se afirmar com segurança o saldo de Caixa da empresa no período da ação fiscal, o que não foi observado pela Fiscalização.

Ou seja, a autuante deixou de observar o devido processo legal, utilizando método de apuração não respaldado em roteiros de auditoria adotados pela SEFAZ, impróprio para a situação e não permitindo se determinar com segurança a infração e o valor do imposto, pontua. Com isso, foi desconsiderado o ditame legal vigente, contrariando decisões do órgão julgador, como atestariam os Acórdãos JJF 2244-04/01, JJF 0351-01/02 e JJF 0369-04/02, cujas Ementas reproduz.

Aponta que tendo a autuante procedido em sentido contrário, além das regras de direito material e formal estipuladas nas leis e regulamentos, bem como as rotinas administrativas que devem ser observadas, não obedeceu ao devido processo legal, vez que o lançamento do crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

Indica, ainda, que a infração 02, a imputação se utilizou de dados obtidos através de roteiro inadequado de auditoria na conta Caixa, e em face do roteiro de auditoria não corresponder à técnica, seus resultados não podem ser considerados legítimos para imputação das infrações mencionadas. Desse modo, postula pela declaração de nulidade das infrações 01 e 02, por inobservância do devido processo legal, nos termos dos artigos, 2º, 18 e 41 do RPAF/99.

Argui, como prejudicial de validade e eficácia da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado, requerendo, com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado constitucionalmente, sejam apreciadas e decididas com fundamentação própria e específica. Pelo exposto, requer que se decrete a total nulidade e/ou a improcedência do Auto de Infração em apreço, por inobservância do devido processo legal, e, mais uma vez, que todas as intimações relativas ao presente feito, sejam dirigidas exclusivamente aos patronos da empresa, no endereço indicado, sob pena de nulidade.

Na Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 92 a 109, após transcrição das alegações defensivas, inicialmente observa ter sido o contribuinte incluído em programação de fiscalização, em razão da suspeição de irregularidades, tendo procedido a devida intimação para apresentação de livros e documentos, via Domicílio Tributário Eletrônico.

Após resumir os termos defensivos apresentados, salienta que a ação fiscal transcorreu em absoluta observância ao Decreto 7.629/99, eis que foi dado início ao procedimento fiscal com a devida intimação do contribuinte (fls. 12 e 13), lavrado Termo de Início de Fiscalização (fl. 69), tendo, quando do encerramento da ação fiscal, dado a devida atenção ao artigo 26 do RPAF/99, fazendo acompanhar o Auto de Infração de todas as cópias dos Termos lavrados, assim como os demonstrativos elaborados, reproduzindo o artigo 39 do RPAF/99, e asseverando ter obedecido também todo o ali contido. Quanto ao princípio da legalidade, invoca o artigo 150 da Constituição Federal (transcrito), trazendo trecho doutrinário a seu respeito.

Consigna ter o crédito reclamado previsão legal, não apresentando qualquer vício, como demonstrará, estando ciente de ser a sua função vinculada e em seu exercício não há outra motivação, senão aplicar a lei, não tendo cometido abusos ou na cobrança de tributo, agido de forma contrária àquela que lhe é exigida. Registra o fato de o contribuinte em nenhum momento ter informado onde e/ou quando detectou alguma sua intenção no resultado final ou a inobservância de quaisquer dos princípios que nortearam toda a atividade fiscal.

Diz ser fato que ao curso do trabalho constatou situações passíveis de cobrança de imposto e que ensejam a exigência de crédito tributário, vez configurada infração à legislação do ICMS, sendo seu dever legal reclamar o crédito tributário, nada mais sendo do que aplicar a lei, o que fez com total imparcialidade, razão para não subsistir a arguição de ofensa a tal princípio.

Indica não ser possível apontar um único fato durante todo o procedimento fiscal, que ofenda o princípio do devido processo legal, consagrado na Carta Magna, lembrando que tal princípio garante a todos o direito a um processo com todas as etapas previstas em lei. Invoca a doutrina para correlacionar este com outros princípios, abordando, de igual modo, o princípio administrativo da discricionariedade. Refuta a possibilidade de se identificar afronta a tais princípios, uma vez ter obedecido os parâmetros fixados pelo legislador, não tendo qualquer fundamento o argumento do autuado.

Após transcrever o artigo 112 do CTN, firma não pairar qualquer dúvida acerca do crédito tributário, eis que constatada a prática de saldo credor da conta Caixa, em razão da presunção de omissão de receitas, logo, a aplicação literal da legislação tributária, copiando o artigo 34 da Lei Complementar 123/06.

Nega a acusação defensiva de ter utilizado roteiro inadequado e dissociado da técnica, a qual não deve prevalecer, inexistindo equívocos relacionados a elaboração do Demonstrativo do Saldo Credor da Conta Caixa, como sugerido na impugnação. Faz algumas considerações acerca do vocábulo “técnica”, questionando se é possível identificar nos levantamentos realizados a dissociação alegada, e respondendo negativamente.

Diz que a Lei Complementar 123/06, em seu artigo 34 prevê quanto as presunções de omissões de receitas, sendo o respaldo para a exigência do imposto, tendo detectado omissão de receitas obtidas na alienação de mercadorias, evidenciada pela constatação de saldos credores na conta Caixa, e como decorrência, ainda, o autuado incorreu em erro na determinação da base de cálculo do imposto, assim como das alíquotas aplicáveis ao Simples Nacional, consequência natural da sua conduta.

Recorda o artigo 26 da Lei Complementar 123/06, reproduzido, aduzindo que muito provavelmente o contribuinte deixou de emitir os respectivos documentos fiscais em todas as operações de vendas emitindo, tão somente, da parte que estava disposto a oferecer à tributação, o que fatalmente conduz ao resultado de saldo credor de Caixa. Aborda, a seguir, os demonstrativos elaborados, indicando a sua natureza, chamando especial atenção ao fato de que, nos termos do artigo 18, §§ 4º e 4º-A da Lei Complementar 123/06 (transcrito), ser necessária se fazer a segregação da receita, separando aquela decorrente de vendas sem substituição tributária, das efetuadas com substituição tributária.

Argui ter o contribuinte promovido a segregação de forma aleatória, conforme se pode observar às fls. 54 a 67, referente aos meses de janeiro de 2014, janeiro de 2015, janeiro de 2016, janeiro de 2017 e janeiro de 2018, por amostragem, ou ainda, de acordo com o Demonstrativo 3A - Demonstrativo do Cálculo da Proporcionalidade – Simples Nacional – Percentual da Receita de Vendas de Mercadorias, Destaca ter o contribuinte autuado em 2014, segregado suas receitas à razão de 60% (tributadas) e 40% para mercadorias substituídas/imunes, nos meses de janeiro a março, junho a setembro e novembro e dezembro, e para os demais meses não houve segregação.

Já em 2015, em janeiro, houve segregação na ordem de 60% (tributadas) 40% (substituídas/imunes), ao passo que os demais meses (fevereiro a dezembro), não houve segregação. Em 2016, o percentual de receitas tributadas foi de 40% em janeiro e fevereiro, 50,60% no mês de março, 69,45% em abril, 68,09% em maio, 63,38% em junho, sem segregação nos meses de julho a setembro, 30% em outubro e novembro e 60% em dezembro.

Por fim, em 2017 e 2018, o contribuinte ofereceu à tributação apenas 30% da sua receita, exceto nos meses de dezembro de 2017, cujo percentual foi de 43,65% e dezembro de 2018, no percentual de 69,92%.

De tais percentuais, destaca o fato da repetição dos percentuais de 60%, 40% e 30% na maior parte do período, indagando se seria apenas mera coincidência, e respondendo negativamente, sobretudo pelo fato de o percentual de 30% ter sido aplicado linearmente no período de 01/2017 a 11/2017 e 01/2018 a 11/2018, ou seja, vinte e dois meses.

Outra particularidade de que chama a atenção é o fato da ausência de segregação no período compreendido entre 01/2015 a 12/2015 e julho a setembro de 2016, implicando no oferecimento de 100% da receita, apresentando quadro onde se observa a média aritmética de tais percentuais. Aponta estar o contribuinte inscrito sob o CNAE 4712100, atividade que comercializa mercadorias tributadas normalmente, mercadorias sujeitas à substituição tributária, e, ainda, mercadorias isentas, não havendo alteração de atividade durante o período em exame.

Percebe claramente, que o autuado não tinha conhecimento do que a segregação da receita representava e suas implicações na tributação, considerando as “flutuações” dos seus percentuais, ora 100%, ora 30%. Pontua os meses em que os percentuais não foram números inteiros (março a junho de 2016, dezembro de 2017 e dezembro de 2018), e diante da percepção do contribuinte ao longo do tempo, de que a segregação excluía parcela de sua receita da tributação, a partir de janeiro de 2017 passou a aplicar 30%.

Aponta que essa utilização de percentual linear “por baixo”, *per si*, lhe permite concluir que o contribuinte agiu de forma proposital com o fito de recolher menos imposto, sendo tais percentuais utilizados ao bel-prazer do sujeito passivo, e, solicitado, o mesmo confirmou as informações prestadas junto ao PGDAS/PGDAS-D, constante às fls. 38 e 39 – Demonstrativo A, apresentado via e-mail em 22/05/2019 (fls. 19 e 20).

Garante ter o contribuinte querido pagar menos imposto e assim o fez, subtraindo parte de sua receita tributável e a considerando como não tributável, daí o motivo de sua inclusão junto à Programação de Fiscalização, por suspeita de irregularidades. Supõe que muito provavelmente, a variação dos valores oferecidos à tributação foi detectada pelos sistemas de cruzamento de informações da SEFAZ, e a disparidade de tais valores, como, por exemplo, 97,25% e 32,56% de mercadorias tributadas para o exercício de 2015 e 2018, respectivamente, ensejaram tal suspeição.

Assegura ter o sujeito passivo suprimido parte do pagamento do imposto ao informar junto ao PGDAS/PGDAS-D, receita diferente daquela efetivamente auferida, vez inadmissível tamanhas coincidências no desenvolvimento de qualquer atividade econômica, atribuindo a vontade de reduzir o pagamento dos tributos.

Ao se deparar com tal situação, diz não ter restado outra alternativa, senão considerar outro índice, aplicando outro percentual, a saber, aquisições de mercadorias e para tanto utilizou o Demonstrativo 3C - Demonstrativo de Cálculo do Índice de Proporcionalidade (Simples Nacional), percentual da receita de vendas de mercadorias tributadas pelo Simples Nacional, obtido tomando por base os valores de aquisição de mercadorias constantes das Notas Fiscais eletrônicas (fls. 35 a 37).

Descreve que o Demonstrativo 3C informa os valores referentes às aquisições de mercadorias tributadas e das demais mercadorias em separado, a partir de documentos eletrônicos, e uma análise superficial deste Demonstrativo revela inexistirem coincidência de percentuais, sendo, inclusive, uma situação nunca vista antes em sua vida profissional.

Constata, porém, no Demonstrativo 3A (declarados no PGDAS/PGDAS-D) elaborado a partir da declaração do contribuinte, nos meses de em que os percentuais não foram números inteiros, há certa aproximação dos mesmos com os percentuais apurados no Demonstrativo 3C (aquisições), na forma do quadro apresentado.

Justifica que por tais razões, desconsiderou os índices utilizados pelo contribuinte, aplicando aqueles encontrados a partir das aquisições de mercadorias, não que as mercadorias obrigatoriamente sejam vendidas no mesmo mês de aquisição, mas pelo fato de guardarem aproximação com a realidade, diferente do Demonstrativo 3A, sendo que o quadro demonstrativo apresentado corrobora tal entendimento. Chama atenção no Demonstrativo C, para as informações ali contidas, observando que atendem integralmente ao disposto no artigo 18, da Lei Complementar 123/06, transrito em seu *caput*.

Esclarece que para a empresa optante do Simples Nacional, o imposto é calculado mensalmente a partir da receita bruta efetivamente auferida, sendo aplicada a alíquota de acordo com a faixa do Anexo 1 da Lei Complementar 123/06, segregando da receita, em se tratando do período compreendido entre 2014 e 2017, sendo que para 2018 o cálculo foi alterado, consoante reprodução do dispositivo legal. Refuta a argumentação defensiva de que o roteiro aplicado se encontra dissociado da técnica, pois não há qualquer inadequação, incerteza ou insegurança, sendo óbvio que acaso existisse, o contribuinte teria apontado.

Fala que no Demonstrativo C nenhum questionamento poderá ser levantado, tendo atendido a legislação, especialmente o artigo 18 da Lei Complementar 123/06, sendo que de um lado, o Demonstrativo C1 apresenta o valor do imposto a pagar em razão do saldo credor na conta Caixa, enquanto no Demonstrativo C2 apresenta o imposto a pagar ou diferença de imposto a pagar referente ao erro na determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis ao Simples Nacional. Destaca que no Demonstrativo C2 foram considerados (deduzidos) os valores declarados no PGDAS/PGDAS-D a título de ICMS.

Em relação ao argumento defensivo de que o lançamento seria tecnicamente incorreto, informa que se mostra inútil, uma vez que o *quantum* foi apurado através da reconstituição da conta Caixa e a partir dos lançamentos realizados pelo contribuinte, inexistindo quaisquer lançamentos relacionados à conta Bancos no próprio livro Caixa.

Indica que ao afirmar ter a auditoria de contas do ativo objetivo de verificação da regularidade dos lançamentos e documentos que dão suporte à escrita contábil, compreendendo o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente, com o propósito de esconder a sua verdadeira origem e que a auditoria específica de Caixa deve obedecer procedimentos previstos em roteiros de fiscalização próprio, a exemplo do exame da documentação correspondente aos lançamentos, verificação de datas efetivas dos fatos contábeis, dentre outro, também incorre na mesma falha, uma vez que, conforme dito, a reconstituição do livro Caixa se efetuou a partir dos lançamentos realizados pelo mesmo em seu próprio livro Caixa.

Ressalta que o autuado cumpriu parcialmente a obrigação acessória prevista no artigo 26 da Lei Complementar 123/06 (reproduzido), e que houvesse obediência ao seu inciso I, certamente não incorreria em tais infrações, como por exemplo, constasse em seu livro Caixa a escrituração de sua movimentação financeira e bancária, o cenário seria diferente, todavia, o desejo de pagar menos imposto, conforme já comentado, o levou a incorrer numa sequência de deslizes que culminaram na apresentação de saldo credor em uma conta cuja natureza é devedora.

Constatando saldos credores na conta Caixa, aduz ser a conduta pertinente a reconstituição do livro Caixa apresentado, sendo sabido que o saldo credor na conta Caixa ocorre quando são contabilizados pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, situação conhecida como “estouro de Caixa”, uma vez ser esta conta devedora.

Fala que a apresentação de saldo credor, surge como uma disfunção, restando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, e em tal situação se presume que tais recursos são decorrentes de operações de comercialização de mercadorias realizadas no pretérito, sem a devida contabilização. Assevera que neste sentido, a reconstituição do livro Caixa da empresa se tornou imprescindível, sendo adotados os seguintes procedimentos:

- Tomou o saldo inicial do livro Caixa apresentado pelo contribuinte;
- Efetuou a débito os lançamentos referentes a vendas de mercadorias, conforme declarados no PGDAS e PGDAS-D, assim como os recursos obtidos junto a instituições bancárias, devidamente comprovadas pela empresa após solicitação;
- Efetuou a crédito os lançamentos referentes aos pagamentos correspondentes a aquisições de mercadorias, conforme documentos fiscais eletrônicos e escriturados pelo contribuinte nos livros Caixa apresentados;
- Efetuou a crédito os lançamentos dos desembolsos efetuados, conforme escriturados nos livros apresentados pelo sujeito passivo.

Diz que o valor do tributo foi apurado de acordo com os fatos verdadeiramente praticados pelo contribuinte, que, certamente, poderia ter apontado qualquer falha específica nos demonstrativos elaborados, e se não o fez, é porque os fatos são verdadeiros, e assim sendo, o valor do imposto apurado corresponde com a realidade dos fatos, razão para a procedência do valor reclamado.

Quanto as decisões colacionadas na impugnação, conclui que a autuada tem como única tese a suposta inobservância ao princípio do devido processo legal, percebe não guardarem semelhança com o Auto de Infração em comento, vez ser impossível se apontar fato e/ou situações em que houve afronta a tal princípio no presente caso, não subsistindo qualquer alegação de nulidade, inexistindo vício insanável, bem como não prosperando a arguição prejudicial de validade e eficácia por não haver nos autos indício de ofensa a qualquer princípio legal.

Finaliza, se manifestando pela procedência do Auto de Infração considerando que o contribuinte apresenta saldo credor de Caixa e em decorrência deste fato incorreu em erro na determinação da base de cálculo e alíquotas aplicáveis, considerando que as alegações contidas na impugnação são insubstinentes, não havendo como prosperar, nem possuindo o condão para macular o lançamento em comento, considerando que o contribuinte conscientemente cometeu infração contra a legislação do ICMS, conforme demonstrado e comprovado.

Em 30/06/2020 foi o processo convertido em diligência, a fim de que a autuante elaborasse demonstrativo analítico para a infração 01, com a descrição da memória de cálculo dos valores lançados, o entregando, mediante recibo ao sujeito passivo, bem como cópia da presente, com reabertura de prazo de defesa em sessenta dias. Em caso de manifestação do contribuinte, retornar a autuante para nova informação fiscal (fl. 113).

Em cumprimento do quanto requerido, a autuante à fl. 116-A informa estar anexando mídia gravada e validada contendo “Demonstrativo A – Movimento mensal de Caixa – reconstituição de lançamentos objetivando evidenciar saldos credores nas conta Caixa”, “Demonstrativo B-1 – desembolsos com aquisições de mercadorias”, livros Registro de Entrada do período 2014 a 2018 e Livros Caixa de 2014 a 2018.

Consta às fls. 119 a 121, intimação por via postal, com Aviso de Recebimento, para efeito de entrega da mídia com os demonstrativos e elementos de prova da acusação.

Em manifestação de fls. 123 a 129, a empresa autuada, inicialmente repisa os fatos e os fundamentos já apresentados anteriormente, reforçando a necessidade de que, diante da ausência de formalidade essencial e ocorrência de vício insanável, em consonância com o artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, seja decidido pela nulidade do lançamento.

Aborda, a seguir, a inobservância do devido processo legal, diante da incompetência da autoridade fiscal, por entender notório que o procedimento efetuado por Agente de Tributos Estaduais se encontra em desacordo com as rotinas legais estabelecidas para a fiscalização, sendo cediço ser o lançamento de crédito tributário ato vinculado, cabendo à autoridade fiscalizadora agir de acordo com o ordenamento jurídico vigente, preconizando a observação das regras de direito formal que determinam a quem compete a constituição do crédito, bem como os procedimentos a ele inerentes.

Salienta ter o plenário do STF considerado inaplicáveis aos Agentes de Tributos Estaduais empossados antes da vigência da Lei Estadual 8.210/2002 da Bahia, sendo este o caso da referida servidora, as normas que ampliaram as atribuições desses cargos. Frisa ter o colegiado julgado em 26/02/2021, parcialmente procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4233, por entender que os dispositivos da Lei 8.210/2002 que reestruturou os cargos de pessoal da Secretaria da Fazenda, e a Lei 11.470/2009, que ampliou as funções do cargo de Agente de Tributos Estaduais resultaram em ofensa ao postulado do concurso público.

Justifica que a legislação passou a exigir formação superior como requisito para acesso ao cargo de Agente de Tributos Estaduais (antes de nível médio) e lhes atribuiu funções típicas de Auditor Fiscal, como a constituição de crédito tributário referente ao trânsito de mercadorias e aos estabelecimentos de microempresa e empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional.

Relata ter prevalecido no julgamento o voto do ministro Alexandre de Moraes, segundo o qual as novas atribuições são pertinentes com a exigência de formação de curso superior, por estarem relacionadas ao exercício de atividade de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários e deste modo, devem ser excluídas do âmbito da sua incidência os servidores que ingressaram no cargo antes da exigência de nível superior, vez que ocupavam cargo de nível médio. Indica que segundo o ministro, os antigos Agentes, com a edição da Lei 11.470/2009, passaram a exercer atribuições típicas de nível superior, hipótese que viola o artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

Tendo em vista as irregularidades procedimentais e processuais já elencadas, à luz do exposto, restando demonstrada que a autuação se encontra inquinada de vícios insanáveis, no que se refere a incompetência legal da servidora que praticou o ato de fiscalização, que deveria ser praticado por Auditor Fiscal, uma vez que o artigo 18, incisos I e IV, “a”, do RPAF/BA, dispõe, serem inválidos os atos praticados por servidor incompetente.

Reprisa que tal vício acarreta a nulidade do procedimento, por que aos Agentes de Tributos Estaduais não é permitido lavrar Autos de Infração, por falta de competência legal para assim proceder, nos termos do artigo 18, inciso I, do RPAF/99 (copiado). Pelo exposto e mais o que consta nos autos, requer seja decretada a nulidade do Auto de Infração, por ser de direito e de justiça.

Tomando conhecimento dos termos da manifestação defensiva, a autuante retorna ao feito (fls. 142 e 143), para asseverar que em relação a aventureira nulidade do ato administrativo, com base na ADI 4233, que por ocasião da apreciação da Notificação Fiscal 232299.0030/19-0, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia se manifestou pela manutenção dos lançamentos, até a decisão final, consoante Parecer, cujo trecho reproduz.

Em consonância com o ali exposto, entende ser, de fato, precipitada qualquer manifestação acerca de tal situação, neste momento, eis que a questão ainda não foi decidida, diante do fato de ter sido o julgamento dos Embargos Declaratórios marcado para 10/12/2021 ter sido suspenso em 14/12/2021, diante de pedido de vistas do Ministro Ricardo Lewandowski, após o voto do Ministro Alexandre de Moraes, relator dos Embargos. Copia trecho do pedido de vistas.

Aguardando o julgamento e acreditando na modulação dos efeitos, para que os atos praticados pelos Agentes de Tributos Estaduais sejam preservados, não apenas por terem sido desenvolvidos com extremo zelo, dedicação e incontável competência, mas, sobretudo, considerando a segurança jurídica e excepcional interesse social, conforme previsão do artigo 27 da Lei 9.868/99, reproduzido.

Diante do exposto, entende que o julgamento deve prosseguir normalmente, ao tempo em que mantém integralmente os termos da Informação Fiscal, inclusive no tocante à diligência requerida, plenamente atendida, pontua, conforme fls. 116 a 118, reiterando o pedido de procedência da autuação. Os autos foram encaminhados para instrução e julgamento pelo órgão preparador em 24/01/2022 (fl. 144), recebidos no CONSEF em 16/08/2022 e encaminhados a este relator em 29/06/2023 (fl. 147-v).

Registrada a presença da advogada da empresa, Dra. Neila de Almeida Lima, OAB/BA 57.987, que em sede de sustentação oral reafirma que o Auto e Infração não merece prosperar, por falta de competência da autuante em lavrá-lo, razão pela qual requer a sua nulidade.

Registrada, igualmente, a presença da autuante que em sua manifestação oral se posicionou pela manutenção do lançamento, reafirmando o posicionamento adotado quando da sua Informação Fiscal. Na assentada do julgamento, o julgador Mauricio Souza Passos requereu e teve concedida vistas do processo.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações em 07/06/2019, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, mensagem 130.662, cientificado pelo contribuinte em 11/06/2019 (fls. 12 e 13). Constatou, ainda, ter a autuante lavrado Termo de Início de Fiscalização que se encontra à fl. 69, datado de 07/06/2019. A memória de cálculo da autuação se encontra em formato digital na mídia de fl. 72, estando os documentos e elementos que suportam a acusação impressos nas fls. 14 a 71, 73 a 75.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade legal e jurídica.

O contribuinte, por sua vez, compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de precisa peça de impugnação apresentada, bem como,

manifestação posterior, após reabertura de prazo de defesa. Ou seja, houve a garantia ao exercício da ampla defesa, princípio que se manifesta na possibilidade que os litigantes têm de requerer a produção de provas e de participarem da sua realização, assim como também de se pronunciarem a respeito de seu resultado, inclusive em processo ou procedimento administrativo, garantido a qualquer parte afetada por decisão de órgão superior.

Logo, ela nada mais é do que a possibilidade que o acusado tem, já gozando do direito ao contraditório, de lançar mão a todas as possibilidades de exercício pleno do seu direito de defesa, possibilitando-o trazer ao processo os elementos que julgar necessários ao esclarecimento da verdade. Vicente Greco Filho entende ser a ampla defesa constituída a partir de cinco fundamentos:

- a) ter conhecimento claro da imputação;*
- b) poder apresentar alegações contra a acusação;*
- c) poder acompanhar a prova produzida e fazer contraprova;*
- d) ter defesa técnica por advogado; e*
- e) poder recorrer da decisão desfavorável".*

Isso foi devidamente respeitado ao curso da longa instrução processual, não se podendo arguir qualquer desatenção a tal princípio. Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, neste momento.

Inicialmente, em relação ao argumento defensivo acerca da competência dos Agentes de Tributos Estaduais, merece ser feito um pequeno resumo dos fatos até então ocorridos. Quanto à ADI 4233, relevante se firmar que o Plenário do STF considerou inaplicáveis aos Agentes de Tributos Estaduais empossados antes da vigência da Lei 8.210/2002 as normas que ampliaram as atribuições desses cargos.

Em julgamento realizado de forma virtual e encerrado em 26/02/21, o colegiado julgou parcialmente procedente a mencionada ADI 4233, tendo prevalecido no julgamento, o voto do ministro Alexandre de Moraes, segundo o qual as novas atribuições são todas pertinentes com a exigência de formação em curso superior, pois estão relacionadas ao exercício de atividades de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários.

Assim, deveriam ser excluídas do âmbito de sua incidência os servidores que ingressaram no cargo antes da exigência de nível superior, uma vez que ocupavam cargo de nível médio, pois, segundo o ministro, os antigos Agentes, com a edição da Lei 11.470/2009, passaram a exercer atribuições típicas de nível superior, hipótese que viola o artigo 37, inciso II, da Constituição da República.

Nesse sentido votaram os ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux (presidente), tendo as ministras Rosa Weber (relatora) e Cármem Lúcia e os ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio se posicionado pela procedência da ação para declarar a inconstitucionalidade de todos os dispositivos impugnados.

Em relação ao pedido de declaração de inconstitucionalidade do artigo 24 e do Anexo V da Lei 8.210/2002, que reestruturou os cargos de pessoal da Secretaria da Fazenda Estadual, os ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux votaram pela improcedência da ADI.

A justificativa apresentada foi a de que a exigência de curso superior para os novos candidatos ao cargo de Agente de Tributos Estaduais configura simples reestruturação da administração tributária estadual, fundada na competência do estado para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores.

Diante do fato de não ter sido atingido o quórum exigido pelo artigo 97 da Constituição Federal (*Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a constitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público*), o Tribunal não se pronunciou sobre a constitucionalidade desses dispositivos e, nesse ponto, o julgamento ficou destituído de eficácia vinculante. O ministro Luís Roberto Barroso se declarou impedido.

Foram opostos Embargos de Declaração ao julgamento, pelo Estado da Bahia, e o julgamento, nessa fase de embargos, praticamente será reiniciado, inclusive em relação aos votos já prolatados. Tal mudança decorreu em função do voto-vista do ministro Dias Toffoli, que se posicionou de maneira diversa ao relator, ministro Alexandre de Moraes, no que diz respeito à modulação dos efeitos do Acórdão, em torno da possibilidade ou não dos atuais Agentes de Tributos Estaduais poderem continuar constituindo crédito tributário pelo período definido pelo STF.

Entende o ministro Dias Toffoli, ao não conhecer dos embargos de declaração opostos, divergindo do Ministro Alexandre de Moraes com relação aos termos da modulação temporal dos efeitos, dando parcial provimento dos embargos de declaração opostos pelo Governador do Estado da Bahia e pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, para dar efeitos prospectivos à decisão, de modo a somente produzir efeitos a partir de doze meses, contados da data da publicação da ata de julgamento, tempo hábil para a realização de concurso público, a nomeação e a posse de novos Agentes de Tributos Estaduais, evitando-se, assim, prejuízo à prestação do serviço público, e, até o advento do termo supra, entende que ficam ressalvados dos efeitos da decisão embargada os atos praticados pelos Agentes de Tributos Estaduais que ingressaram no cargo antes da edição da Lei nº 8.210/2002 do Estado da Bahia, tendo sido o processo destacado pelo Ministro Dias Toffoli.

Diante de tal pedido de destaque na apreciação dos embargos, o julgamento passaria da esfera virtual para o plenário presencial, possibilitando assim aos ministros o debate do contraditório e uma análise mais detida da questão. Isso, entretanto não aconteceu, tendo, em 10/11/2023 sido iniciado no Pleno, por meio de sessão virtual o julgamento, encerrado no dia 20/11/2023, e nesta data, ainda sem disponibilização do seu resultado.

Uma importante questão a ser lembrada, como dito acima no voto-vista, é a possibilidade de modulação dos efeitos da decisão, e neste sentido, entendo esclarecedor transcrever trechos do artigo publicado em 14/08/2023, de autoria de Wilson Sahade Filho e Marcelo Athayde Azambuja, disponível para consulta no endereço eletrônico www.conjur.com.br/2023-ago-14/sahade-azambuja-efeitos-adi-4233-agentes-tributos-estaduais/:

“Primeiramente, ressalta-se que o escopo deste artigo não consiste em discutir a decisão de mérito do STF, mas sim abordar a necessidade de modulação dos efeitos dessa decisão, uma vez que podem acarretar graves reflexos, conforme será exposto adiante.

Em suma, o objeto da ação é relacionado ao critério de ascensão funcional para o cargo de agente de tributos estaduais de nível superior e mescla de atribuições com as do cargo de auditor fiscal. Para o cargo de agente de tributos estaduais, a Lei nº 8.210/2002 passou a exigir nível superior, em substituição ao de nível médio. Posteriormente, a Lei nº 11.470/2009 modificou e ampliou a atribuição dos agentes de tributos estaduais, conferindo-lhes a atribuição de constituir crédito tributário referente às mercadorias em trânsito e à fiscalização de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes do Simples Nacional.

O teor constitucional decorre do fato que a investidura em cargo diverso daquele que o servidor ocupava anteriormente só é possível mediante concurso público, que, com o advento da Constituição de 1988, tornou-se postulado inafastável, conforme artigo 37, inciso II.

Assim sendo, a decisão proferida pelo STF parcialmente procedeu em relação aos dispositivos impugnados. Todavia, sob a iminência de julgamento dos embargos de declaração, é de suma importância demonstrar a necessidade de modulação dos efeitos da decisão para preservar a segurança jurídica e, sobretudo, a arrecadação tributária do Estado.

Entretanto, preliminarmente, é importante ressaltar um ponto fundamental que não foi abordado na decisão proferida pelo STF, mas que foi levantado nos embargos de declaração: a falta de manifestação sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei 11.470/2009 e do artigo 107 do Código Tributário da Bahia por arrastamento.

Esses dispositivos permanecem íntegros, permitindo a continuidade do status anterior à declaração de inconstitucionalidade, isto é, permite que os Agentes de Tributos Estaduais possam continuar exercendo suas funções atribuídas. A omissão do STF sobre esses dispositivos pode acarretar grande insegurança jurídica, uma vez que a própria Administração Pública terá problema de saber como proceder, tornando imprescindível uma manifestação clara do tribunal a respeito sobre a inconstitucionalidade ou não por arrastamento desses outros dispositivos.

À vista disso, importa, nesse momento, verificar os questionamentos e a necessidade de modulação dos efeitos da decisão em sede dos embargos de declaração, especialmente em relação a: 1) segurança jurídica e ao direito adquirido dos agentes em exercício que estão em exercício antes da edição da Lei 8.210/2002; e 2) arrecadação tributária do estado e supremacia do interesse público.

(...)

A decisão proferida sugere que os Agentes de Tributos Estaduais nomeados após a promulgação da Lei nº 8.210/2002, no estado da Bahia, se tornaram aptos a desempenhar funções originalmente atribuídas aos auditores fiscais. Por outro lado, conforme o raciocínio adotado na decisão, os agentes de tributos estaduais concursados antes da alteração legal de 2002, ao serem admitidos com exigência apenas de diploma de nível médio, não poderiam assumir tarefas mais complexas sem violar a reserva constitucional que requer a realização de concurso público, conforme disposto no artigo 37, inciso II, da Constituição.

Entretanto, é importante destacar que os agentes de tributos estaduais têm desempenhado suas funções por um longo período, o que gera segurança jurídica e lhes confere o direito de permanecerem nos postos que ocupam há mais de 20 anos. A não modulação dos efeitos da decisão, excluindo os Agentes que atualmente atuam na área desde antes da edição da Lei 8.210/2002, acarreta uma grande insegurança jurídica ao estado da Bahia, uma vez que perderiam seus empregos e fonte de subsistência sem qualquer prazo pré-estabelecido para se adaptarem a essa mudança.

O princípio da segurança jurídica, conforme previsto no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal, é um dos pilares do Estado democrático de Direito, pois protege tanto os interesses públicos quanto os privados. Assim, nas palavras da ilustre doutrinadora Maria Di Pietro, o princípio da segurança jurídica visa resguardar que ‘mudança de interpretação de determinadas normas legais, com a consequente mudança de orientação, em caráter normativo, afetando situações já reconhecidas e consolidadas na vigência de orientação anterior’ (Maria Sylvia Zanella de Pietro. Direito administrativo. 36. ed. São Paulo: Forense, 2023. p. 126.).

Nesse mesmo sentido, J. J. Gomes Canotilho aduz que ‘o homem necessita de segurança jurídica para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsavelmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito’ (J. J. Gomes Canotilho. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. Coimbra: Almedina, 2000. p. 256).

Portanto, é evidente a possibilidade de violação à segurança jurídica dos agentes de tributos estaduais e é imperativo que os efeitos da decisão sejam modulados para preservar aqueles que

possuem formação comprovada de ensino superior e que foram investidos em seus cargos antes da vigência da Lei nº 8.210/2002, garantindo a continuidade das funções que lhes foram atribuídas.

Arrecadação tributária do Estado e supremacia do interesse público. Como principal destaque, com o fim de resguardar os princípios do interesse público e da segurança jurídica, o ministro relator, Alexandre de Moraes, optou por modular os efeitos da decisão, a fim de preservar os atos realizados pelos agentes de tributos estaduais, que foram amparados por normas estaduais presumidamente válidas.

Essa medida evitou o risco potencial de invalidar uma grande quantidade de autos de infração emitidos ao longo dos anos, bem como as cobranças judiciais em curso. Por outro lado, o ministro relator destacou a inviabilidade de estender os efeitos da decisão até a realização de um novo concurso público de nível superior, uma vez que isso poderia significativamente reduzir o alcance da decisão proferida pelo tribunal.

Cabe mencionar que, atualmente, não há auditores fiscais atuando nos postos de fiscalização do trânsito de mercadorias e na fiscalização de empresas optantes do Simples Nacional na Bahia, uma responsabilidade desempenhada pelos agentes de tributos estaduais. Inclusive, dados da Secretaria de Fazenda da Bahia apontam que, entre 2009 e 2021, os agentes de tributos estaduais lavraram 385.912 autos de infração referentes às operações de trânsito e empresas optantes do Simples Nacional, resultando em uma receita tributária constituída de mais de R\$ 1.6 bilhão.

'Os tributos apresentam-se como receitas derivadas (por oposição às receitas originárias, produzidas pelo patrimônio público), arrecadadas pelo Estado para financiar a despesa pública. '(Luciano Amaro. Direito tributário brasileiro. 24. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 16.).

Assim, o tributo representa uma fonte essencial de receita para o Estado, sendo sua principal forma de arrecadação. Sacha Calmon destaca que 'o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins'. (Sacha Calmon Navarro Coelho. Curso de direito tributário brasileiro. 18. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56).

Em virtude disso, a não modulação dos efeitos da decisão até a realização de um novo concurso público de nível superior poderia acarretar na insolvência financeira da Bahia. Tal decisão teria um impacto direto no povo baiano e, por consequência, no Brasil como um todo, afetando áreas fundamentais para o bem-estar da população, tais como segurança pública, saúde, educação, infraestrutura e assistência social, entre outras.

Logo, a permanência dos agentes de tributos estaduais é crucial para a arrecadação tributária da Bahia, que depende desses profissionais para fiscalizar mercadorias e empresas optantes do Simples. A não modulação dos efeitos da decisão pode resultar na falência do Estado e prejudicar o bem-estar da população.

Uma alternativa subsidiária, em consonância com a jurisprudência do Supremo, consiste em adotar a técnica do apelo ao legislador, caso este tribunal opte por não estender os efeitos desta decisão até a realização de um novo concurso público.

A técnica do apelo ao legislador implica na rejeição da constitucionalidade, condicionada, entretanto, à convocação do legislador para que tome as medidas corretivas ou adequações necessárias. Nessa perspectiva, torna-se imprescindível estabelecer um prazo razoável para que o legislador possa corrigir ou ajustar a situação de acordo com as necessidades apresentadas.

Inclusive, conforme exposto pelo ministro Gilmar Mendes, 'essa qualificação não retira a eficácia desse pronunciamento, não havendo, até agora, registro de qualquer caso de recalcitrância ou de recusa do legislador no cumprimento de dever constitucional de legislar atestado pela Corte Constitucional' (Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gustavo Gonçalves Branco. Curso de Direito Constitucional. 18. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. p. 671.). Situação essa que esvaziaria o receio

do ministro Alexandre de Moraes de não ser cumprida a decisão judicial proferida pela Suprema Corte.

Vale mencionar que o próprio governador da Bahia informou nos autos da ADI 4.233 que ‘já foi autorizado o concurso público para o provimento do cargo de Agente de Tributos Estaduais, com requisito de escolaridade superior’.

Com base nisso, essa proposta pode ser considerada uma solução viável para que a Bahia cumpra o teor da decisão do STF, ao mesmo tempo em que assegura a preservação dos princípios da segurança jurídica e do interesse público, evitando perdas na arrecadação estatal.

Ademais, destaca-se que o eminente Supremo já utilizou desse mecanismo em diversas ocasiões, a exemplo do julgamento da ADI 875/DF (julgada em conjunto com as ADIs 1987, 3243 e 2727) e da ADI 5867/DF de 2021.

Dessa forma, caso o STF não estenda os efeitos da decisão até a realização de novo concurso público, a técnica do apelo ao legislador pode ser utilizada para estabelecer um prazo terminativo para correção ou adequação da situação. Essa medida permitiria ao estado da Bahia cumprir a decisão do STF e preservar a segurança jurídica e o interesse público.

Ante o exposto, demonstra-se que o atual voto proferido pelo ministro relator, Alexandre de Moraes, acompanhado pela ministra Cármem Lúcia e pelo ministro Edson Fachin traz um grande risco ao arrecadamento da Bahia e, por consequência, ao próprio bem-estar do povo baiano”.

Dito isso, lembro que a atribuição se encontra quanto as funções fiscalizadoras na Lei 3.956/81, artigo 107:

“Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional”.

Como já mencionado linhas acima, apreciando a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4233, em decisão publicada em 04/03/2021, o plenário do STF, de forma unânime, declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei 11.470/2009, a qual modificou o mencionado artigo 107 do COTEB, que alterou e transferiu atribuições que eram privativas dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia para os atuais ocupantes do cargo de Agentes de Tributos Estaduais.

Tal Lei impugnada promoveu a transferência aos atuais Agentes de Tributos Estaduais de atribuições características de cargo de nível superior com poder de gestão, concretizada pelas ações de planejar, coordenar e fiscalizar, inclusive a competência para proceder lançamento das infrações tributárias verificadas no trânsito de mercadorias e junto às empresas inscritas no Simples Nacional.

Essas atribuições anteriormente eram conferidas exclusivamente aos Auditores Fiscais, tendo a Corte entendido ter havido violação à exigência de prévio concurso público prevista na Constituição e afronta à Súmula Vinculante 43, do próprio Tribunal, que veda que servidor seja investido em atribuições de cargo para o qual não prestou concurso público, configurando forma inconstitucional de provimento derivado no serviço público.

Como visto, a ADI 4233 foi julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme a Constituição aos incisos I e II do artigo 2º, da Lei nº 11.470/2009 do Estado da Bahia, para excluir do seu âmbito de incidência os Agentes de Tributos Estaduais cuja investidura se deu em data anterior à Lei 8.210/2002, do mesmo Estado.

Assim, a conclusão do julgamento foi no seguinte sentido: Ser inconstitucional a lavratura de Autos de Infração pelos Agentes de Tributos, que realizaram o concurso público de nível médio de escolaridade. Alcançaria a todos os atuais Agentes, exceto para aqueles recém concursados e investidos para o novo cargo homônimo (Agente de Tributos), com exigência de nível superior de escolaridade e com a possibilidade de constituição de crédito tributário. Esse movimento acontece cumprindo rigorosamente a orientação da Procuradoria Geral do Estado (PGE), que, por meio de parecer público, se posicionou a respeito de tal decisão do Supremo Tribunal Federal (STF).

A decisão do plenário do STF, cuja ata já foi publicada, deliberou sobre a ADI 4233, tendo a PGE sustentado a posição do Estado pela constitucionalidade da reestruturação das carreiras do fisco baiano. Houve, porém, por parte do STF, um entendimento parcialmente diferente.

De acordo com o Parecer da PGE, “da decisão do STF se extrai a validade das normas naquilo que passaram a exigir nível superior para o cargo de ATE, bem como a constitucionalidade da ampliação de seu rol de atribuição funcional, aí inserida a competência para atividades de fiscalização e a constituição de créditos tributários, limitada ao trânsito de mercadorias e micro e pequenas empresas (optantes pelo Simples). Em contrapartida, limitou o exercício dessa nova competência aos ATE aprovados em novo concurso, onde já se exija nível superior”.

Em síntese, a decisão do STF impediria a constituição, pelos atuais Agentes de Tributos Estaduais, de créditos tributários na fiscalização de mercadorias em trânsito e de empresas optantes pelo Simples Nacional, admitindo o exercício dessa atribuição apenas para novos integrantes da carreira que ingressaram após concurso público com exigência de nível superior.

Também enfatizou a PGE que “pela decisão do STF, somente os novos ATE, aprovados em concurso público de nível superior, poderão exercer o lançamento. Até que isso ocorra, a competência funcional pode - e deve - ser exercida pelos Auditores, sob pena de indesejável vácuo na fiscalização, em prejuízo à atividade tributária e arrecadação estadual”.

Para dar suporte aos novos procedimentos no trânsito de mercadorias, entre outros ajustes, auditores fiscais que já atuavam na supervisão dessa atividade se encarregaram dos lançamentos tributários. No caso do Simples Nacional, os ATE continuarão a trabalhar na malha fiscal, que será dividida em etapas e atribuições, com estímulo à auto regularização. Essas medidas tomam por base a nova realidade tecnológica de avaliação de documentos fiscais digitais e as ferramentas já consolidadas de comunicação entre o fisco, os contribuintes e os transportadores, a exemplo do Canal Verde.

Em resposta a consulta específica formulada, após a decisão do STF, a Representação da PGE em Brasília, que atua junto aos Tribunais Superiores, diante a provocação da Administração Tributária, em 08/03/2021 se pronunciou nos seguintes termos:

“Trata-se de questionamento encaminhado pelo Secretário de Fazenda quanto aos efeitos da decisão recém proferida pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos da ADI 4233/BA. Para melhor contextualizar a questão, vale uma breve retrospectiva dos fatos.

Questionava-se na ADI dois aspectos da reorganização do Grupo Operacional Fisco promovida pelas Leis nº 8.210/02 e 11.470/09, ambos relacionados ao cargo de Agente de Tributos Estaduais (ATE): (i) possibilidade de alteração do nível de escolaridade exigido no respectivo concurso público e (ii) validade de elastecimento de atribuição funcional para abranger a constituição de crédito tributário nas hipóteses de mercadorias em trânsito e empresas optantes pelo SIMPLES.

Nos autos, o Estado da Bahia defendeu a constitucionalidade de ambas as alterações, sintetizando que (i) é dado à administração pública alterar nível de escolaridade para provimento de determinado cargo em virtude do aumento da complexidade das suas atribuições e (ii) a atribuição de nova função decorre da racionalização da atividade fiscalizatória, restringindo às tarefas menos complexas que originariamente sobrecarregavam os Auditores.

O STF, no entanto, optou por uma via intermediária. Entendeu ser possível a atribuição de competência concorrente do ATE para efetuar lançamentos tributários nas hipóteses citadas mas que tal atribuição somente pode ser de fato exercida por ATE que ingressar no serviço público por concurso de nível superior. Assim restou resumido o julgamento:

'Decisão: O Tribunal, nos termos do voto médio do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para, conferindo interpretação conforme à Constituição aos incisos I e II do art. 2º da Lei 11.470/2009 do Estado da Bahia, excluir do seu âmbito de incidência os Agentes de Tributos Estaduais cuja investidura se deu em data anterior à Lei 8.210/2002, do mesmo Estado. Também votaram nesse sentido os Ministros Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux (Presidente). Os Ministros Rosa Weber (Relatora), Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Carmen Lúcia julgaram procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade material dos citados dispositivos, conferindo efeitos prospectivos (ex nunc) à presente declaração de inconstitucionalidade, fixando como marco temporal de início da sua vigência a data de publicação da decisão de julgamento. O Ministro Marco Aurélio acompanhou parcialmente a Relatora, divergindo apenas no tocante à modulação dos efeitos da decisão. No tocante à declaração de inconstitucionalidade material do art. 24 e do Anexo V da Lei nº 8.210/2002 do Estado da Bahia, o Tribunal computou cinco votos (dos Ministros Rosa Weber, Relatora, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia e Despacho PGE/RDF 00028077379 SEI 013.1308.2021.0008266-93 / pg. 5 Marco Aurélio) pela procedência da ação; e cinco votos (dos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Dias Toffoli e Luiz Fux) pela improcedência da ação direta e, por não se ter atingido o quórum exigido pelo artigo 97 da Constituição, não se pronunciou a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos, em julgamento destinuído de eficácia vinculante e efeitos erga omnes. Por fim, deixou de modular os efeitos da decisão por não ter alcançado o quórum previsto no art. 27 da Lei nº 9.868/99. Impedido o Ministro Roberto Barroso. Plenário, Sessão Virtual de 19.2.2021 a 26.2.2021'.

Do voto vencedor do Min. Alexandre de Moraes extrai-se o entendimento no sentido de que a previsão de curso superior para os novos ATE configura simples reestruturação fundada na competência do Estado para organizar seus órgãos e estabelecer o regime aplicável aos seus servidores, da qual não decorre, em linha de princípio, qualquer inconstitucionalidade. Da mesma forma, o STF recusou a declaração de inconstitucionalidade da regra legal que atribuiu ao ATE competência para lançamento tributário, nas hipóteses ali previstas.

Mas justamente por ser tal atribuição pertinente com a exigência de formação em curso superior, já que relacionadas ao exercício de atividades de planejamento, coordenação e constituição de créditos tributários, limitou o exercício das novas funções ao ATE aprovado em concurso público de nível superior, excluindo a eficácia dos incisos I e II do art. 2 da Lei 11.470/09 do em relação aos ATE egressos no cargo anteriormente a Lei 8.210/2002, do mesmo Estado.

Em síntese, da decisão do STF se extrai a validade das normas naquilo que passaram a exigir nível superior para o cargo de ATE, bem como a constitucionalidade da ampliação de seu rol de atribuição funcional, aí inserida a competência para atividades de fiscalização e a constituição de créditos tributários, limitada ao trânsito de mercadorias e micro e pequenas empresas (optantes pelo Simples). Em contrapartida, limitou o exercício dessa nova competência aos ATE aprovados em novo concurso, onde já se exija nível superior. Tendo em vista que desde a edição da Lei 8.210/02 não houve novo concurso público para o cargo de ATE, na prática, a decisão acaba por impedir a aplicação das competências atribuídas pelo art. 2 da Lei 11.470/09. Por outro lado, os votos divergentes não adentraram no pleito de modulação, inclusive para salvaguardar todos os efeitos jurídicos dos lançamentos até aqui efetuados por ATE. Esses, dentre outros, poderão ser objeto de embargos de declaração após a publicação e exame pormenorizado do acórdão.

Dito isso, passo aos questionamentos formulados.

1) A partir de que data os ATE estarão impedidos de promover lançamento tributário?

A eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade (como é o caso da ADI) ocorre a partir da publicação da ata de julgamento, independente da publicação do acórdão ou intimação pessoal do Governador do Estado. Ademais, consoante se extrai do artigo 28 da Lei 9.868/99, a decisão em ADI - inclusive para fins de interpretação conforme a Constituição -, tem eficácia geral (*erga omnes*) e efeito vinculante à Administração estadual.

Até a presente data, não houve publicação da ata mas, em regra, esse movimento processual não tende a demorar. A partir dessa data - e até que venha qualquer tipo de esclarecimento ou modulação temporal por força dos embargos de Despacho PGE/RDF 00028077379 SEI 013.1308.2021.0008266-93/pg. 6 - declaração - os atuais ATE perdem a atribuição de promover lançamento tributário.

2) Podem os Auditores assumir o lançamento tributário independente de alteração legislativa?

Como se deflui da Lei 8.210/02, os Auditores têm competência funcional plena no que toca ao lançamento tributário, tendo a Lei 11.470/09 atribuído competência concorrente com o ATE no que toca às operações de trânsito e de micro e pequenas empresas. Pela decisão do STF, somente os novos ATE, aprovados em concurso público de nível superior, poderão exercer o lançamento. Até que isso ocorra, a competência funcional pode - e deve - ser exercida pelos Auditores, sob pena de indesejável vácuo na fiscalização, em prejuízo à atividade tributária e arrecadação estadual.

São minhas considerações sobre o assunto, notando que eventuais questionamentos poderão ser trazidos em sede de embargos de declaração, com impacto no acima exposto” (Grifei).

Ou seja: somente após a decisão final quando da apreciação dos Embargos opostos à decisão, e contrariamente a posição defensiva, o entendimento firmado, que acompanho e incorpooro no presente voto, é pela plena capacidade e competência de Agente de Tributos Estaduais lavrar Auto de Infração contra empresa optante do Simples Nacional, à época do lançamento, conforme observado na resposta ao questionamento realizado, o que inviabiliza a aceitação da tese trazida pela defesa. Quanto aos argumentos da preliminar, relativos a inadequação do roteiro aplicado na autuação, nenhum reparo a ser feito em relação à infração 01, entretanto em relação à infração 02, algumas considerações merecem ser feitas.

A acusação se reporta a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o sujeito passivo considerado receita tributável, como não tributável, e tal como naquela outra, estando a demonstração contida na mídia de fl. 72, e nesta também não teve o seu mérito contraditado de forma objetiva, nem vieram aos autos prova em sentido contrário ao da acusação, ainda assim, merece ser analisada.

A autuante invocou a determinação do artigo 18, § 4º-A, inciso III da Lei Complementar 123/06 que permite a exclusão das receitas que tenham sido objeto de isenção:

“Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento, as receitas decorrentes da:

I - revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I desta Lei Complementar;

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

(...)

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar”.

Tal sistemática, se caracteriza como própria e distinta daquela aplicável aos demais contribuintes, tributando as empresas em função de sua receita bruta, conforme comando do artigo 13, inciso VII, da mesma Lei:

“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

(...)

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS”.

Logo, as receitas devem ser segregadas, tendo a autuante, ao realizar o levantamento se baseando nas entradas, adotado procedimento em descompasso com o roteiro que deveria utilizar, fazendo análise não das entradas, mas sim, das saídas, calculando aquelas corretamente a serem levadas em consideração, para apuração da base de cálculo, com segregação daquelas não sujeitas à tributação, o que não fez.

Desta maneira, ao aplicar roteiro não compatível com a situação encontrada e tida como contrária à legislação tributária, incorreu em vício insanável, o que leva à situação nulidade do lançamento, nesta infração, por inadequação do roteiro de fiscalização da forma como foi aplicado. Infração 02 nula, diante da insegurança da acusação, e frente a metodologia de apuração do imposto, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

“Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”.

Tal entendimento, tem como paradigma diversas decisões deste Conselho, podendo citar como exemplo os Acórdãos CJF 0266-12/22-VD, CJF 0013-11/22-VD e CJF 0220-11/16, que entendendo inadequados os roteiros de fiscalização aplicados, caso em comento, se inclinaram pela nulidade dos procedimentos a eles referentes.

Adentrando na análise do mérito, ainda que a impugnação e manifestação defensivas não abordem com profundidade na sua análise, se detendo na argumentação de nulidade por entender incompetente a autuante para a lavratura do Auto de Infração, além de ter sido utilizada metodologia equivocada para apuração do débito tributário, algumas outras observações devem ser feitas.

Inicialmente, quanto a infração 01, a respeito da colocação da autuante de ter o contribuinte agido com dolo, constato que em momento algum ficou comprovado nos autos tal existência, até mesmo pelo fato de que, embora mencionado pela autuante, a assertiva não se fez acompanhar das devidas e necessárias provas, o que descharacteriza qualquer insinuação neste sentido, e algumas considerações são necessárias. O artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN) tem,

como regra geral, o fato de a infração tributária independe do dolo, ou seja, o contribuinte pode ser onerado por grande parte das penalidades tributárias, independentemente da presença de tal figura:

“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

O dolo pode ser relevante para a configuração de certas infrações, especialmente, no que tange à aplicação da penalidade, como pode se depreender da leitura do artigo 137 do CTN:

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, proponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.”

Daí se observa poder a legislação atribuir consequências ao dolo, obviamente, de cunho punitivo ao sujeito passivo sendo que existem consequências jurídicas da prática dolosa, no campo tributário, como a aplicação de multas mais gravosas, ou a responsabilização direta. O artigo 71 da Lei 4.502/1964 prevê o seguinte:

“Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.”

Ou seja, estaria caracterizada a sonegação como a ação ou omissão dolosa tendente a impedir, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador tributário, sua natureza ou circunstâncias materiais ou das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

A sonegação, assim, dependeria da presença do dolo (elemento volitivo), não se equiparando ao erro do contribuinte, exigindo, pois, para a sua caracterização a vontade do sujeito passivo da obrigação tributária de ocultar do Fisco certa situação fática relevante para fins tributários, reduzindo o montante a recolher.

Outra figura disposta na mesma Lei acima mencionada (artigo 72), vem a ser a fraude, assim definida:

“Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou

modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.”

Não se deve confundir a figura da fraude, como qualquer conduta elisiva, com o intuito de evitar a ocorrência do fato jurídico tributário, não tendo qualquer sentido se punir o contribuinte apenas porque evitou, impediu ou retardou a ocorrência do fato gerador do tributo, uma vez que, fosse esse o sentido normativo do artigo, certamente, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal, e não sendo dessa forma que deve ser interpretado.

A fraude, para ser caracterizada, consiste na conduta que dissimula a ocorrência do fato jurídico tributário ou que faz mascarar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento, disfarçando operações praticadas, utilizando dissimulação nos atos praticados pela sociedade empresária, devidamente caracterizada pelo confronto de provas.

Se o Fisco comprova que essa divergência entre provas e documentos revela uma prática idealizada para iludir, dissimular e ludibriar a Fazenda Pública, aí sim, estará demonstrado o dolo e consequentemente a fraude. Não me parece ser o caso em tela.

Já a simulação seria o ato no qual a parte que o pratica objetiva violar disposição legal, estando prevista no artigo 167 do Código Civil de 2002, sendo plausível o direito de a Fazenda Pública pleitear a anulação dos atos eivados de simulação, no interesse do Tesouro, e que no CTN, a possibilidade do lançamento de ofício, uma vez comprovado o dolo, a fraude e a simulação nos atos a cargo dos contribuintes, nos termos dos seus artigos 149, inciso VII e 150, parágrafo 4º. Quanto ao conluio nada mais é do que a sonegação ou a fraude praticada por vários agentes que dolosamente se unem para tal fim, e não há nos autos qualquer notícia neste sentido.

Todavia, não posso me alinhar ao posicionamento da autuante, diante do fato de não se encontrar comprovada a prática dolosa, sequer esta enumerou ou indicou qualquer conduta que pudesse ser enquadrada como tal, rejeitando o argumento colocado. Como consequência imediata, descabe a aplicação da penalidade indicada pela autuante no Auto de Infração, caso cabível, do § 1º do artigo 44, inciso I, da Lei Federal 9.430/96, na redação vigente à época dos fatos geradores e da autuação:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis”.

Ou seja: cabe apenas a aplicação da penalidade do inciso I, sem o agravante do § 1º, qual seja, 75%. Tal regramento, inclusive, se encontra reproduzido na Resolução do CGSN 140 de 22/05/2018:

“Art. 96. O descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 35)

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I)

II - 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo, no caso de falta de pagamento ou recolhimento, nas hipóteses previstas nos arts. 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis; (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I e § 1º)".

Adentrando nos fatos que ensejaram a infração 01, a acusação fiscal é a de que teria ocorrido o sujeito passivo em omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, contra a qual se insurge o contribuinte, ainda que de forma direta não ataque o mérito, sequer apresente argumentos a seu favor neste aspecto.

Tal roteiro de auditoria de Caixa, integrante dos roteiros de auditoria das contas do ativo (AUDIC 303 do Manual de Fiscalização de Tributos Estaduais), tem por objetivo “*a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos contábeis, e compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente com o propósito de esconder a sua verdadeira origem. Esses valores, até prova em contrário, são considerados procedentes de vendas não registradas ou de serviços prestados, mas não contabilizados*”.

A infração 01 que compõe a acusação, e que cuida da omissão de saídas de mercadorias apontada, é consequência da presunção de que ocorreram saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, em função da constatação de saldo credor de Caixa, estando elencada nas presunções contidas no § 4º, inciso I, do artigo 4º da Lei 7.014/96:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa”.

Ou seja: Como se trata de presunção, imperioso que o Fisco não somente busque a comprovação dos fatos imputados, como, de igual modo, os comprove de forma cabal, o que claramente ocorreu no caso presente, onde a presunção se encontra devidamente caracterizada. Destaque-se ser o saldo credor de caixa decorrente da contabilização de pagamentos sem a existência de suporte financeiro para tanto, pois, como é de conhecimento geral, que a conta “Caixa” normalmente deve apresentar saldo devedor.

Como se pode verificar às fls. 18 a 34, a autuante elaborou demonstrativo no qual consta, discriminado por rubrica, para cada mês lançado, o valor do saldo inicial de Caixa, informado no Livro Caixa do contribuinte, as vendas de mercadorias, pagamentos de salários, encargos sociais (FGTS, INSS), pagamentos de água, luz e telefone, despesas diversas (ACIJA), aluguel, capital de crédito, tributos (ICMS e Simples Nacional) e pagamentos correspondentes a aquisições de mercadorias, bens e serviços, para o mês de janeiro de 2014, tomado como exemplo, em consonância com a lógica do roteiro de auditoria acima explicitado, o que contraria a assertiva defensiva de insegurança na base de cálculo suscitada, refutando a mesma.

Assim, se apurou a existência de saldos credores da conta Caixa, o que sustenta e confirma a presunção legal adotada, comprovando, de forma inofismável, o cometimento da infração indicada.

Da mesma maneira, aplicou os índices de proporcionalidade calculados (fls. 37 e 38), bem como acostado cópia dos livros Caixa do contribuinte, que, inclusive, informou os valores de faturamento da empresa, consoante se percebe nas fls. 39 e 40.

A reforçar tal entendimento, reitero não ter a autuada contestado lançamentos ou valores, o que leva a caracterização da situação prevista nos artigos 140 (o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas), 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal), todos do RPAF/99.

Frente a falta de argumentos defensivos em sentido contrário ao da acusação fiscal, que se apresenta *juris tantum*, ou seja, a presunção seria relativa, válida até uma situação de prova em contrário, que não veio aos autos, posso mencionar Acórdão oriundo do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais de número 22.375/20/2^a, julgado em 27/02/2020, com a seguinte Ementa:

“MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – ‘CONTA CAIXA’/SALDO CREDOR. Constatou-se, após a recomposição da Conta ‘Caixa’, saldo credor em conta tipicamente devedora, e diferenças de saldos finais de exercícios, autorizando a presunção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, em conformidade com o disposto no art. 49, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e do art. 194, § 3º, do RICMS/02. A impugnante não trouxe aos autos quaisquer apontamentos fundamentados na escrituração contábil da empresa, de forma objetiva, de modo a contraditar o levantamento procedido pelo Fisco. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea ‘a’ ambos da Lei nº 6.763/75”. (Grifei).

A situação é idêntica à do presente Auto de Infração.

Diante de tal fato, e com base nos expostos argumentos, a infração 01 é tida como procedente, à vista de qualquer contestação por parte do sujeito passivo, com a redução, de ofício, do percentual de multa sugerido de 150% para 75%, à vista do entendimento já expandido acima.

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o advogado e endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual que alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, já adotada, inclusive, pelo Poder Judiciário há algum tempo, perdendo sentido outras formas de comunicação com os contribuintes e/ou seus representantes.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 232299.0031/19-6, lavrado ACÓRDÃO JJF Nº. 0313-06/23-VD

contra **JOSÉ NILTON XAVIER DE OLIVEIRA**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher ICMS no valor de **R\$ 74.291,95**, acrescido da multa de 75% prevista no artigo 44, inciso I, da Lei Federal 9.430/96, bem como os acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 17 de novembro de 2023.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR